



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Recurso nº. : 130.225
Matéria : IRF - ANOS: 1996 a 2000
Recorrente : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ODONTOLOGIA – SEÇÃO PR –
SUBSEÇÃO DE PG
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.014

IRF - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO - A fonte pagadora é responsável legal com a obrigação própria, ainda que não tenha havido retenção. Não se estende ao beneficiário do rendimento que suportou o ônus do imposto retido na fonte, o descumprimento à legislação de regência cometido pela fonte pagadora pessoa jurídica no que se refere ao recolhimento do valor descontado. Desta forma, a falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte, sujeitará o infrator ao lançamento de ofício e as penalidades da lei.

MULTA DE OFÍCIO - A multa por infração à legislação tributária aplicada de acordo com as normas vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores não pode ser considerada confisco.

AGRAVAMENTO DA MULTA - Afasta-se a multa quando não comprovado o intuito de fraude, não justificando a penalidade exacerbada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ODONTOLOGIA – SEÇÃO PR – SUBSEÇÃO DE PG.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa agravada para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, JOSÉ OLESKOVICZ, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÃO CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51

Acórdão nº. : 102-46.014

Recurso nº. : 130.225

Recorrente : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ODONTOLOGIA – SEÇÃO PR –
SUBSEÇÃO DE PG

RELATÓRIO

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ODONTOLOGIA – SEÇÃO
Paraná – Subseção de Ponta Grossa, abreviadamente ABO-PR-PG, sucessora da Associação dos Cirurgiões-Dentistas do Paraná - Seção Regional de Ponta Grossa, inscrita no CNPJ sob nº 80.254.592/0001-07, estabelecida na Rua Tiradentes, 350, Ponta Grossa – PR, inconformada com a decisão de primeiro grau às fls. 331/342, proferida pela DRJ em Curitiba – PR, apresenta recurso voluntário a este Conselho, pleiteando sua reforma nos termos da petição de fls. 350/359.

Contra a Recorrente, em 28 de setembro de 2001, foi lavrado o Auto de Infração às fls. 280/299 constituindo o crédito tributário no montante de R\$ 418.057,67, assim discriminado:

Imposto	R\$ 4.290,67
Juros de Mora	R\$ 2.301,93
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 6.435,76
Multa Regulamentar (cód. 3738)	R\$ 10.341,12
Multa de Mora (exigida isoladamente cód. 3279)	R\$ 1.583,57
Multa de Ofício (exigida isoladamente cód. 6380)	R\$ 293.549,54
Juros de Mora (exigidos isoladamente cód. 6583)	R\$ 99.555,08

Em razão de a Universidade Estadual de Ponta Grossa – PR, não oferecer cursos de especialização e aperfeiçoamento, seus professores associaram-se em grupos de especialidades com a finalidade de promover cursos de pós-graduação, o que foi feito nos moldes da parceria com a Associação Brasileira de Odontologia – ABO.

W



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

A exigência fiscal resultou da falta de retenção e recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre trabalho sem vínculo empregatício, onde foram verificadas duas situações:

- i) a primeira, em que não foi comprovada a inclusão dos rendimentos pelos beneficiários em suas declarações, efetuando-se o lançamento do imposto e penalidades, na forma da legislação de regência. Ressalte-se que nos casos em que a autuada comprovou que o beneficiário incluiu parcialmente os rendimentos em sua declaração, a fiscalização efetuou o lançamento do imposto proporcionalmente aos rendimentos que não tenham sido declarados (fl. 282).
- ii) a segunda, em que os rendimentos foram incluídos pelos beneficiários em suas declarações sendo exigidas as penalidades legais, multa de ofício e juros de mora isolados, multa regulamentar, multa de mora e juros de mora, todos sobre o IRRF que deixou de ser retido e recolhido sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

Inconformada, a contribuinte, por representante legal fl. 326, apresentou tempestivamente em 14/11/2001 sua impugnação às fls. 319/325, oferecendo suas razões de fato e de direito, contestando a autuação fiscal.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento pelos fundamentos sintetizados na ementa transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2000

11



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

Ementa: FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO - A fonte pagadora é sujeito passivo de relação jurídica distinta daquela em que figura a pessoa física com tal qualidade em virtude do rendimento auferido; é o substituto legal tributário (ou responsável, como dispõe o CTN), com obrigação própria, ainda que não tenha havido a retenção.

Se a fonte pagadora não comprovar que o rendimento foi oferecido à tributação, pelo beneficiário, responderá pelo imposto que não reteve.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA - A constatação da infração fiscal enseja o lançamento de ofício para a formalização de sua exigência, além da aplicação da respectiva multa e juros de mora, conforme determina a legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA - Tendo sido caracterizada nos autos a prática de atos que evidenciam o intuito de fraude, aplica-se a multa de ofício agravada a que se refere o art. 44, II do da Lei nº 9.430/1996.

Lançamento Procedente."

Irresignada, a contribuinte, por seu procurador, legalmente habilitado, interpôs recurso voluntário às fls. 350/359, alegando em síntese que:

- conforme art. 2º do estatuto, a ABO-PR-PG é uma instituição sem fins lucrativos, de caráter científico, educacional, cultural e filantrópico; mantém convênios para atender gratuitamente pessoas carentes, entidades religiosas, etc. A sua finalidade está definida na forma dos artigos 4º, 85 e 86 do estatuto.

- a ABO-PR-PG firmou acordo com a Universidade Estadual de Ponta Grossa, e os professores desta ficaram responsáveis pela organização, realização e administração técnica e financeira, e a ABO-PR-PG com a responsabilidade de ceder instalações e equipamentos necessários e colaborar na divulgação dos cursos. Para custeio de suas incumbências receberia um percentual de 30%



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

da arrecadação dos cursos de especialização e de 50% da arrecadação dos cursos de aperfeiçoamento.

- os cursos foram terceirizados para professores e o erro (fl. 352), foi de não se constituírem em empresas independentes, “usaram a denominação existente na ABO, ou seja, usaram a Escola de Aperfeiçoamento Profissional – EAP, carreando para ela os registros contábeis de toda a atividade dos cursos. Era através da contabilidade da EAP que eram registradas as despesas e receitas bem como os pagamentos aos professores e funcionários e principalmente o rateio do resultado”.

- os valores arrecadados dos alunos são recebidos na tesouraria das coordenadorias dos cursos, e o percentual acordado na parceria repassado para a ABO-PR-PG como remuneração.

- os coordenadores e professores, espontaneamente, providenciaram a retificação das declarações do imposto de renda.

- o item 5 do Termo de encerramento da ação fiscal, consta que nos meses de março e abril de 2000, foram efetuados pagamentos para a equipe do curso de Odontopediatria, com as devidas retenções do imposto de renda na fonte. Sendo que os valores recebidos pela equipe por essa atividade extra-curricular paga pela autuada não tem qualquer vínculo com a renda dos cursos de especialização e aperfeiçoamento.

- não houve prejuízo para a Fazenda Pública, pois os beneficiários dos rendimentos efetuaram o pagamento do imposto devido. Alega que a aplicação das penalidades vão além do razoável, e a ABO-PR-PG não terá sobrevida apenas com as mensalidades dos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

associados, e caso perca a parceria com os cursos de pós-graduação está fadada a extinção, com prejuízos aos associados e à comunidade carente.

- cita ainda, o enquadramento legal que ensejou o lançamento e jurisprudência deste Colegiado, rogando pela decretação da total improcedência do Auto de Infração.

Às fls. 363/364 consta arrolamento de bens para fins de garantia da instância recursal na forma da legislação de regência.

fn

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

V O T O

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

Por atender as formalidades legais, tomo conhecimento do recurso.

A exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração às fls. 280/299 resulta de falta de retenção e recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre trabalho sem vínculo empregatício.

Para melhor análise da questão submetida ao colegiado, transcrevemos:

O Estatuto da Associação Brasileira de Odontologia às fls. 13/33:

“Art. 4º - A subsecção de Ponta Grossa tem por finalidade:

f) Manter uma Escola de Aperfeiçoamento Profissional, promovendo cursos de Atualização, Aperfeiçoamento e Especialização;

Art. 44 – Compete ao 2º Vice-Presidente:

a) Exercer o cargo de Diretor-Presidente da Escola de Aperfeiçoamento Profissional – EAP;

Art. 48 – Compete ao 2º Tesoureiro:

c) Exercer o cargo de Diretor-Financeiro da Escola de Aperfeiçoamento Profissional – EAP;

CAPÍTULO IV

DA ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO PROFISSIONAL

Art. 86 – A Escola de Aperfeiçoamento Profissional da ABO-PR-PG tem como finalidade precípua o aprimoramento técnico-científico dos associados da ABO, utilizando todas as formas de ensino e comunicação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51

Acórdão nº. : 102-46.014

Art. 87 – Para a execução de suas finalidades, a EAP-ABO-PR-PG promoverá:

a) Cursos de Especialização, nos termos da Resolução CFO-155, de 25.08.84, com alterações da Resolução CFO-181/92, do Conselho Federal de Odontologia;

b) Cursos de Aperfeiçoamento, Extensão e Atualização, em todos os setores da Odontologia, e cursos de Formação Para-Odontológicos;

c) Convênios com faculdades e outras instituições científicas, odontológicas ou não, a critério da Diretoria da EAP-ABO-PR-PG;

d) Elaborar seu próprio Regimento Interno.

Art. 88 – A EAP-ABO-PR-PG será administrada por um Diretor-Presidente e um Conselho Diretor, constituído por associados da ABO-PR-PG.

a) Todas as atividades da Escola serão discutidas e aprovadas em reunião plenária pelo Conselho Diretor;

b) A EAP-ABO-PR-PG prestará contas anualmente a ABO-PR-PG.”

E o Regimento Interno da Escola de Aperfeiçoamento Profissional da ABO-PR às fls. 35/38:

“Dos Objetivos:

Art. 1º - A Escola de Aperfeiçoamento Profissional da Associação Brasileira de Odontologia – Sub-seção de Ponta Grossa, abreviadamente **EAP-ABO-PG**, é um **órgão suplementar da ABO-PG**, com a finalidade de fomentar o aprimoramento profissional no Setor de Odontologia.

Art. 2º - São objetivos da EAP-ABO-PG:

a) **Promover cursos de Pós-graduação a nível de Especialização e Aperfeiçoamento;**

b) Formação de Auxiliares Odontológicos;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

c) Manter Clínicas Especializadas, Ambulatórios e infraestrutura necessária para aprendizagem e/ou funcionamento dos Cursos teórico-práticos.” (grifamos).

Depreende-se da leitura do Estatuto da Associação Brasileira de Odontologia e do Regimento Interno da Escola de Aperfeiçoamento Profissional da ABO-PR, que a “sociedade de professores recém criada” (impugnação fl. 319), doravante denominada Escola de Aperfeiçoamento Profissional, é um órgão integrante da estrutura da ora recorrente (art. 86 a 88 do Estatuto) e não tem personalidade jurídica própria.

Neste contexto, a responsabilidade pela organização e realização dos cursos de especialização e aperfeiçoamento é da Associação Brasileira de Odontologia – Subseção de Ponta Grossa, por intermédio de sua Escola de Aperfeiçoamento Profissional, conforme plenamente demonstrado nos Termos de Compromisso firmados pelos alunos matriculados nos cursos (anexos 1 e 2 do processo), bem como se infere dos folders de divulgação de alguns cursos às fls. 168/172.

Assim, fica evidente o vínculo da ABO com a EAP, pois além de dois de seus diretores terem assento na diretoria da Escola de Aperfeiçoamento Profissional, consta nos próprios impressos promocionais dos cursos a identificação inicial da ABO-PR-PG para em seguida nomear a EAP-ABO-PR-PG.

E ainda, nos Termos de Compromisso acostados aos autos (anexos 01 e 02), está escrito “promovido pela Escola de Aperfeiçoamento Profissional da Associação Brasileira de Odontologia – Regional de Ponta Grossa”.

O fato de a Escola de Aperfeiçoamento Profissional ter autonomia administrativa, possuindo tesouraria e contabilidade independentes das demais atividades da associação não a desvincula da ABO-PR-PG, estando inclusive obrigada a lhe prestar contas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

Em que pese a argumentação da contribuinte, no sentido de eximir-se da responsabilidade de reter e recolher o Imposto de Renda na Fonte sobre os rendimentos transferidos aos professores e coordenadores dos cursos ministrados pela EAP-ABO-PR-PG, os elementos colhidos pela fiscalização apontam noutro sentido.

Desta forma, merece prestígio a decisão da DRJ de Curitiba – PR às fls. 331/342, que peço vênia para adotá-la.

Demonstrado nos autos ser a EAP-ABO-PR-PG parte integrante da estrutura da ABO-PR-PG, portanto, tratando-se de entidade única.

Com efeito, a responsabilidade pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam é atribuída à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis, conforme artigos 45, 121 e 128 do CTN, neste caso, a Associação Brasileira de Odontologia, Seção Paraná.

Na responsabilidade por substituição, a lei, em vez de exigir do contribuinte a prestação que constitui o objeto da obrigação tributária, define como sujeito passivo dessa mesma obrigação um terceiro, conforme art. 7º, II, § 1º, da Lei 7.713/88, *verbis*:

“Art. 7º - Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 deste Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º - O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.001307/2001-51
Acórdão nº. : 102-46.014

A legislação fiscal recorre amplamente a esse modo de arrecadação do tributo, criando, para as fontes pagadoras dos rendimentos, a obrigação de reter e recolher o imposto sobre eles incidentes, mesmo assim não consta que a lei retirou do beneficiário a condição de contribuinte direto, nem sua responsabilidade pelo imposto devido.

Importa considerar que a responsabilidade da fonte pagadora só se exclui, pela legislação tributária, na hipótese de imposto devido como antecipação, quando comprovar que o contribuinte incluiu o rendimento em sua declaração de ajuste antes do fisco apurar a falta de retenção, é o que preconiza o art. 919, parágrafo único, do RIR/94, equivalente ao art. 722, parágrafo único, do RIR/99:

“Art. 919 - A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Art. 722 - A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.”

Pela leitura dos dispositivos legais, depreende-se que a fonte pagadora é a responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas aos professores. E havendo prova de que os beneficiários já incluíram esses rendimentos em suas declarações de rendimentos,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10940.001307/2001-51

Acórdão nº : 102-46.014

aplicar-se-á a penalidade prevista na legislação dependendo da data da ocorrência do fato gerador.

A recorrente reclama que o art. 722 do RIR/99 não cogita penalidade e o seu parágrafo único carece de amparo legal, extrapolando a Lei 9.430/96. No entanto, a base legal do art. 722 do RIR/99 e a do art. 919/94 é o art. 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, assim enunciado:

“Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste como se o houvesse retido.”

Do exame dos autos, à luz da legislação de regência, verifica-se que foi efetuado o lançamento do imposto nos casos em que não se comprovou a inclusão dos rendimentos pelos beneficiários em suas declarações, sendo que para os demais casos foram aplicados as penalidades previstas no RIR, e cobrados os encargos legais, conforme o caso.

Desta forma, entendemos caracterizada a responsabilidade da ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ODONTOLOGIA – SECÇÃO Paraná – Subsecção de Ponta Grossa pela não retenção e recolhimento do IRRF.

Assim, entendo não configurado nos autos o evidente intuito de fraude pela autuada, porquanto, não se justifica o agravamento da multa.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a multa agravada, definida no art. 44, II, da Lei 9.430/96, pois não comprovada a materialização do ilícito.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2003.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA